

Jesús Picó Romero¹Técnico de auditoría de corporaciones territoriales y otros entes públicos
Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana

Opacidad en las cuentas anuales del sector público. En el remanente de tesorería y en general.

Reflexiones críticas y propuestas

La relevancia política y legal del *remanente de tesorería* hace que sufra frecuentes adulteraciones. Se analizan las distintas formas de falseamiento y sus implicaciones y se plantean cambios en la normativa para evitar que, en dicho caso, se pervierta su finalidad legal. Se concluye que se está perdiendo el respeto a los principios esenciales del *derecho presupuestario* y del *derecho contable*, lo que lleva a la opacidad de las *cuentas anuales* del *sector público*, reflexionándose sobre la gravedad de esta situación. Por último, se propone introducir en el *Código Penal* un nuevo capítulo, dentro de su título XIX *Delitos contra la administración pública*, con la denominación: “De la opacidad en las *cuentas anuales* del *sector público*”, desarrollando su configuración.

The political and legal relevance of the *treasury reserve* has led to frequent adulterations. The different types of distortion are analysed along with its implications, and changes in the regulations are put forward to prevent, in such cases, the perversion of its legal purpose. It is concluded that there is less respect for the main elements of *budgetary law* and *accounting law*, thus leading to opacity in *annual accounts* within the *public sector* and to consider the gravity of this situation. Finally, it is proposed that a new chapter be introduced into the *Spanish Criminal Code*, under the heading XIX *Delitos contra la administración pública* (19 Public administration offences), with the title: “De la opacidad en las *cuentas anuales* del *sector público*” (About opacity in *annual accounts* within the public sector), as well as an explanation of its structure.

Palabras claves: OPACIDAD, DERECHO CONTABLE, DERECHO PRESUPUESTARIO, REMANENTE DE TESORERÍA, FALSEAMIENTO

Keywords: OPACITY, ACCOUNTING LAW, BUDGETARY LAW, TREASURY RESERVE, DISTORTION

¹ Las opiniones contenidas en este artículo son exclusivas del autor y no reflejan necesariamente la opinión de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana.

1. EN EL REMANENTE DE TESORERÍA

El sector público administrativo, estatal, autonómico y local calcula, solamente una vez al año, como parte de sus *cuentas anuales*, como parte de la liquidación del *presupuesto*, el estado denominado *remanente de tesorería*.

El *remanente de tesorería* es un estado especial. Da igual que su cifra final sea positiva o negativa, siempre se le llama *remanente de tesorería* aunque, si su cifra final es negativa, habría que hablar de “Déficit de Tesorería”.

Si la cifra final del *remanente de tesorería* es de signo positivo, muestra el fondo de maniobra que tiene el político a corto plazo para gastar más allá de los ingresos previstos en el *presupuesto* del ejercicio siguiente sin incurrir en déficit ni *endeudamiento*. Es la situación políticamente deseada. Es como los ahorros de toda una vida para por si acaso y para financiar inversiones nuevas o pendientes.

Por ello, cuanto más negativa es esta cifra, más entrampada está la administración a corto plazo y cuando más positiva es, más saneada lo está.

El tema se complica en la *administración local*. Si hay “Déficit de Tesorería”, el ayuntamiento tiene que adoptar obligatoriamente, por ley, tres medidas o una combinación de ellas. Le llaman “los tres imposibles”, porque a veces resulta muy difícil su aplicación. Y de hecho, en ocasiones, nada se hace y nada pasa.

Estos antecedentes, de sobra conocidos, ponen de manifiesto la relevancia política y legal del *remanente de tesorería*. La consecuencia que vengo observando es la habitual falsificación de las cifras del *remanente de tesorería*.

Calcular el *remanente de tesorería* negligentemente es adulterar un estado de la contabilidad que trae como consecuencia gastar más de lo debido y presentar una situación financiera a corto plazo mejor de la real.

Salvo que los controles internos o externos funcionen oportunamente, esta falsificación consigue presentar una situación irreal, ocultando el resultado de la gestión pública, y engañando a los ciudadanos.

La manipulación del *remanente de tesorería* se efectúa engordando artificialmente los importes a cobrar a corto plazo, disminuyendo artificialmente los importes a pagar a corto plazo, no restando lo ya cobrado que está destinado a un fin específico, o mediante una combinación de las tres posibilidades anteriores. Son “los tres probables”.

Los saldos a cobrar, normalmente, se engordan artificialmente manteniendo para cobrar lo que nunca se cobrará. No aplico el *principio de prudencia*, y “santas pascuas”. También puede existir un *saldo deudor injustificado de una cuenta*, lo que supone la existencia de *responsabilidad contable*, pero no es lo habitual.

Los saldos a pagar se disminuyen artificialmente, con elevada frecuencia, no apuntando lo que se debe o apuntándolo donde no se debe.

Para el legislador no es preocupante que no se llenen las cuentas, que no se apunte lo que se debe ya que en esta situación, que yo sepa, no se incurre en *responsabilidad contable*. Quizá piensen que sea imposible que una *administración pública* tenga gastos efectivamente realizados surgidos de *obligaciones* sin realizar asiento alguno en sus *libros de contabilidad*, pero es el pan nuestro de cada día.

Lo más grave de esta situación es que se produce previa violación del *derecho presupuestario*. Se incurre en gastos sin contar con *crédito definitivo* suficiente. Por tanto, tampoco se tramitan los correspondientes expedientes de *modificaciones presupuestarias*. El *presupuesto* se convierte en papel mojado.

En algunas administraciones el *presupuesto* es papel mojado, ya desde su inicio. Los *créditos iniciales*, en algunos *conceptos*, nacen ya insuficientes para hacer frente al gasto real previsible, pero no previsto, lo que provoca una normal y conocida falta de *crédito*, siendo habitual gastar sin *crédito definitivo* suficiente para no tener que dejar de prestar servicios básicos.

A estas alturas, el *principio de limitación cuantitativa* se ve superado por la realidad. En este sentido, aquí nadie exige a nadie la *responsabilidad patrimonial* o la *responsabilidad personal* que figura en las

leyes para las *autoridades y funcionarios públicos* que, por esta causa, causan daño o perjuicio a la *hacienda pública*. Hoy por ti y mañana por mí.

Cuando han gastado más de lo debido, sólo se cuidan de no pagar lo que ahora deben, pues esa salida de *caudales públicos* es, claramente, un supuesto de *responsabilidad contable*, que tratan de evitar.

Acumulan la deuda sin pagarla durante meses o, incluso, más, puesto hasta que no se impute al *presupuesto*, no desaparece el peligro de incurrir en *responsabilidad contable*. ¿Qué sucede? Que la deuda engorda, y lo que debió costar 100 puede terminar costando 150. Pero, ya se sabe, la mala gestión de los fondos públicos no genera *responsabilidad contable*.

En mi opinión, si se sumaran, al menos, los intereses de demora, que son superiores en muchos casos al 10%, las *indemnizaciones por costes de cobro*, así como los anatocismos, etc. que se derivan de la gestión política que se esconde detrás del falseamiento de la contabilidad y la falta de rendición de las *cuentas anuales del sector público*, nos asustaríamos del perjuicio económico que se le produce.

No apuntar en los *libros de contabilidad* lo que realmente debes, cuando lo debes, saltándote el *presupuesto* y los elementales *principios contables*, no termina siendo ni *responsabilidad*

contable, ni infracción, ni nada de nada, a pesar de ser una forma idónea de causar perjuicio económico al *sector público*.

El artículo 290 del *Código Penal* establece que “*Los administradores, de hecho o de derecho, de una sociedad constituida o en formación, que falsearen las cuentas anuales u otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad, de forma idónea para causar un perjuicio económico a la misma, a alguno de sus socios, o a un tercero, serán castigados con la pena de prisión de uno a tres años y multa de seis a doce meses.*”

Es delito falsear las *cuentas anuales del sector privado*. ¿Falsear las *cuentas anuales del sector público*?, nada de nada.

Lo que también es un delito es que la mera falta de rendición de las *cuentas anuales del sector público*, tampoco sea *responsabilidad contable*, ni termine en infracción, ni en nada de nada.

Volviendo a las formas en las que se falsea el *remanente de tesorería*, cuando la administración ha decidido, por fin, apuntar lo que debe, dónde debe, en el *pasivo del balance* y en la *cuenta del resultado económico-patrimonial* o en el *activo del balance*, según se trate de *gasto* o *inversión*, respectivamente, se produce una curiosa paradoja.





En la administración estatal y autonómica, en las cuales no tiene consecuencias legales que el *remanente de tesorería* sea negativo, ha desaparecido la falsificación, ya que se disminuye su cifra final. En la *administración local*, en la que sí tiene graves implicaciones, no se reduce su cifra final.

Pero la utilidad del *remanente de tesorería*, cuando su cifra final es positiva, sigue siendo la misma en las tres administraciones públicas. Por ello, **mientras la utilidad legal del *remanente de tesorería* sea la que es, su actual forma de cálculo facilita y consiente la creación de verdaderos agujeros presupuestarios en los ayuntamientos provocados por la extendida práctica de realizar gastos al margen del presupuesto.**

Esta situación es muy perjudicial y resulta anómala máxime cuando la legislación sobre *estabilidad presupuestaria* obliga al ayuntamiento a calcular su *capacidad/necesidad de financiación* restando las *operaciones pendientes de aplicar al presupuesto*.

Otras veces, la administración ha decidido apuntar lo que debe, pero no donde debe. Las administraciones estatal y autonómica podrían emular las ventajas legales que los ayuntamientos tienen para desvirtuar la utilidad natural del *remanente de tesorería*, apuntando la deuda en otras *cuentas del pasivo*,

camuflada entre las deudas no vencidas o entre las deudas a largo plazo, aumentándose indebidamente la cifra final del *remanente de tesorería*. Se vuelve a producir la falsificación.

La última forma de falsear el *remanente de tesorería* es no restar lo ya cobrado que está destinado a un fin específico. Es no calcular o calcular inadecuadamente las *desviaciones positivas acumuladas de financiación por gastos con financiación afectada* o *excesos de financiación afectada*.

En resumen, si un político dice que con el *remanente de tesorería* de 100, financiará este o aquel gasto no previsto de 100, yo desconfiaría. Podría estar a punto de provocar un agujero de 100, en sus *cuentas anuales*. Podría tener entre los componentes del *remanente de tesorería*, 35 de derechos de cobro de hace 7 años; podría no haber anotado en la contabilidad un gasto incurrido por 30, habiendo guardado la factura en el cajón o en bolsillo, vete tú a saber, o incluso haberlo apuntado en una cuenta incorrecta; y podría tener cobrada una subvención de 35 con el fin de destinarla a un gasto concreto distinto, que todavía no se ha realizado y no se ha separado en el *remanente de tesorería*.

Es necesario cambiar la configuración del *remanente de tesorería* o de la cifra final del *remanente de*

tesorería para gastos generales, adecuándola a su fines legales, de forma que en las administraciones públicas, el remanente de tesorería debe incluir como obligaciones pendientes de pago a corto plazo las deudas derivadas de gastos o inversiones efectivamente realizados, pendientes de ser imputados al presupuesto, tanto los contabilizados en el pasivo del balance, como los pendientes de contabilizar o contabilizados incorrectamente, mediante su ajuste extracontable.

Creo que se debería limitar el uso del remanente de tesorería como fuente de financiación de las modificaciones presupuestarias mediante una validación específica. El remanente de tesorería positivo sólo puede ser fuente de financiación de modificaciones presupuestarias en el caso de que exista un informe específico preceptivo y responsable del Interventor sobre la razonabilidad de su importe final, practicados los ajustes extracontables oportunos, conforme a los principios contables públicos.

Y finalmente, también limitaría su uso en otros dos supuestos. El informe específico preceptivo y responsable del Interventor sería obligatoriamente negativo, es decir, el remanente de tesorería no podría financiar modificaciones presupuestarias cuando no exista un sistema administrativo-contable que asegure razonablemente que los órganos contables disponen de los documentos que originan las transacciones económicas cuando éstas se producen; o cuando no se efectúe la llevanza de los gastos con financiación afectada.

2. VIOLACIÓN DEL DERECHO PRESUPUESTARIO Y DEL DERECHO CONTABLE

La Constitución Española establece en su artículo 9.1 que los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico, y en su artículo 103 que la administración pública actúa con sometimiento pleno a la ley y al derecho. Digámoslo claro, se está perdiendo el respeto a los principios esenciales del derecho presupuestario y del derecho

contable que integran el ordenamiento jurídico.

En el ámbito del derecho presupuestario además de la violación del principio de limitación o especialidad cuantitativa que ya he comentado antes, también se rebasa el principio de anualidad, por el que al presupuesto sólo se pueden imputar los gastos incurridos en el año natural del propio ejercicio presupuestario, y el principio de generalidad por el que el presupuesto incluirá la totalidad de los gastos.

Por otra parte, desde hace unos pocos años, la legislación sobre estabilidad presupuestaria nos ha traído otro principio, no menos importante, que yo considero a caballo entre el derecho presupuestario y el derecho contable. Es el principio de transparencia. Es un principio rector al que debe adecuarse la política presupuestaria del todo el sector público.

Sorprende que su definición legal se limite a los presupuestos y a sus liquidaciones, siendo que la información suficiente y adecuada no se encuentra en ellos. Creo que debería reformularse en el sentido de ampliarlo a las cuentas anuales: "Las cuentas anuales de los sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación de esta Ley deberán contener información suficiente y adecuada para permitir la verificación de su adecuación al principio de estabilidad presupuestaria..." La matización no es baladí.

En el ámbito del derecho contable, los dos principios esenciales que son habitualmente violados y que impiden llegar a la imagen fiel, el objetivo que debe alcanzar toda información contable, son el principio de devengo y el principio de prudencia.

El principio de devengo, en el sector público administrativo, obliga a que la imputación temporal de gastos e ingresos atienda a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan. Así, aquellos gastos o inversiones que no surgen de la ejecución del presupuesto, pero surgen del incremento de obligaciones ciertas, al menos, a la fecha de cierre del ejercicio, deben ser contabilizados, aunque no se hayan imputado al presupuesto, especialmente si están ya efectivamente realizados. En el sector público empresarial y fundacional, este principio obliga a que los efectos de

las transacciones o hechos económicos se registren cuando ocurren, imputándose a ese ejercicio.

El *principio de prudencia* en el *sector público administrativo* prohíbe contabilizar los *ingresos* potenciales o los que se encuentren sometidos a condición alguna, y obliga a contabilizar los *gastos* derivados de riesgos previsibles o pérdidas eventuales, con origen en el ejercicio o en otro anterior, además de los efectivamente realizados. En el *sector público empresarial y fundacional*, su formulación ha cambiado, aunque el fondo es el mismo.

El incumplimiento de los *principios de especialidad cuantitativa, de anualidad, de generalidad, de devengo y de prudencia*, lleva a que las *cuentas anuales* del *sector público* pierdan su transparencia, se conviertan en opacas, no sea posible comprobar con fiabilidad su adecuación al objetivo de *estabilidad presupuestaria*, y se engañe a los ciudadanos.

La transparencia requiere de dos elementos esenciales: que las *cuentas anuales* son rendidas y que las *cuentas anuales* son fiables. Esta transparencia no debe confundirse con su publicidad.

En la Comunitat Valenciana se produce una más que satisfactoria publicidad de las *cuentas anuales* de su *sector público*. En el *sector autonómico* se publican en la página web de la *Generalitat* todas las *cuentas anuales* de las unidades que lo integran. En el *sector local*, para aquellas entidades que rinden sus *cuentas anuales* (el 87,5% en 2006), en la página web de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana se ofrece información individual y agregada a un buen nivel de detalle.

La ley debería obligar a que cualquier unidad que integre el *sector público administrativo, empresarial y fundacional*, y cuente con página web propia, incluyera en ella las *cuentas anuales* completas rendidas en los últimos cinco ejercicios, en un sitio de fácil acceso, en su caso, junto con el *informe de auditoría*.

El elemento esencial de la transparencia de las *cuentas anuales* del *sector público*, una vez rendidas,

es su integridad, su fiabilidad, la ausencia de falsificación o manipulación grave. Este elemento no se puede dar si se pierde el respeto a los principios esenciales del *derecho presupuestario* y del *derecho contable* que integran el ordenamiento jurídico.

La normativa presupuestaria y contable puede tener, como he comentado, ciertas lagunas que, a veces, se convierten en agujeros, pero está razonablemente diseñada, existiendo unos principios rectores esenciales que cumplir. Cuando se rebasan ambos, simultáneamente, se produce la **no llevanza de cuentas**.

Unas veces es la mera ignorancia de las leyes o la falta de interés por aplicarlas, especialmente en administraciones de pequeño tamaño y, otras, son determinadas conductas de *autoridades* o *funcionarios públicos*. Cuando las leyes se incumplen por una u otra razón y no pasa nada ¿Por qué cambiar de actitud?

La prensa está poniendo de manifiesto que algunas *autoridades* y *funcionarios públicos* que practican o permiten esta opacidad han saltado ya nuevas barreras. Es el campo de la *malversación de caudales públicos* y de la *corrupción*. El Reino de España ratificó, el día 19 de junio de 2006, la *Convención de las Naciones Unidas contra la corrupción*, de fecha 14 de diciembre de 2005.

En su artículo 9.3 establece: “Cada Estado Parte, de conformidad con los principios fundamentales de su derecho interno, adoptará las medidas que sean necesarias en los ámbitos civil y administrativo para preservar la integridad de los libros y registros contables, estados financieros u otros documentos relacionados con los gastos e ingresos públicos y para **prevenir la falsificación de esos documentos.**”

Que yo sepa, esta ratificación no ha tenido consecuencia alguna ni en el ámbito civil ni en el ámbito administrativo, como si la falsificación de las cuentas públicas no fuera con lo que vemos que sucede en nuestras administraciones.

Los políticos son libres para gastar donde quieran y cuanto quieran, dentro de un orden presupuestario

y sin paralizar la actividad básica pública, pero están obligados legalmente a apuntar el gasto cuando toca y donde toca, dando cuenta de ello a los ciudadanos, dando cuenta, al menos, de por cuánto el gasto real incurrido excede al *presupuesto* liquidado.

Las actuales tensiones a las que se ve sometido el *derecho presupuestario* como consecuencia de la introducción del *principio de estabilidad presupuestaria*, no deberían transmitirse al *derecho contable*, en todo caso, deberían transmitirse a las decisiones políticas de gestión. Si, en este sentido, la contabilidad no resulta ajena a las influencias políticas, si no se sustrae de su perturbación, se prostituye al ser utilizada para ocultar que se gasta más de lo que ingresa o para mostrar resultados ficticios, desvirtuándose los *finés de la contabilidad*.

Si el *presupuesto inicial* aprobado está adrede mal calculado, si los gastos ni se imputan al presupuesto ni se apuntan en los libros, ¿quién tiene derecho a saber por dónde va la cuenta? La lección aprendida: “no pasa nada de nada”, podría llevar a una enorme espiral que prefiero no calificar.

Lamentablemente, no tengo confianza en que se produzca, por arte de magia, un convencimiento repentino por parte de los actores principales de esta función de la grave responsabilidad que tienen entre

manos, de la necesidad y conveniencia de respetar el marco normativo presupuestario y contable, antes al contrario, la dirección parece ir en sentido contrario.

3. LA OPACIDAD EN LAS CUENTAS ANUALES DEL SECTOR PÚBLICO

Detrás del falseamiento de las *cuentas anuales* del *sector público* está la ocultación de las consecuencias económicas, y también políticas, de las decisiones políticas. Se está impidiendo que los ciudadanos dispongan de toda la información para juzgar libre y adecuadamente la gestión política, para ser soberanos.

Por todo lo dicho, es urgente y necesario tutelar estos principios esenciales del *derecho presupuestario* y del *derecho contable* asiduamente violados. Me atrevo a apuntar un nuevo *tipo penal* que, dada la gravedad de su propia concurrencia, no requeriría de la existencia de un *menoscabo efectivo o individualizado de los caudales públicos*.

Se podría denominar: “De la opacidad en las *cuentas anuales* del *sector público*”. Sería un delito doloso de acción u omisión ubicable entre los *Delitos contra la Administración Pública*.

El *bien jurídico protegido* principal sería la transparencia de las *cuentas anuales* del *sector público*, el de-



recho de los ciudadanos a obtener una información completa y veraz sobre la actuación jurídica y económica del *sector público*. Accesoriamente se protegería el cumplimiento del artículo 31.2 de la *Constitución* por el que la ejecución del gasto público responderá a criterios de eficiencia y economía.

El ámbito subjetivo de aplicación sería todo el *sector público*, incluidas todas las sociedades mercantiles, fundaciones y todo tipo de entes dependientes de la *administración pública*, creados para huir del *derecho administrativo*. En materia de transparencia de *cuentas anuales del sector público* los responsables son los *cuentadantes* y quienes tienen que controlar a los *cuentadantes*.

Los supuestos que dañan gravemente la transparencia de las *cuentas anuales del sector público* serían su rendición violando su integridad mediante falsificaciones relevantes, muy significativas, consistentes en la ocultación de gastos presupuestarios, gastos económicos e inversiones devengadas y en la contabilización de ingresos ficticios, con violación del derecho presupuestario y contable, en ambos casos cuando se trata del *sector público administrativo*; la ocultación por los órganos de control interno o externo de los hechos anteriores, a pesar de haberlos evidenciado; y la total opacidad de las *cuentas anuales del sector público* por su falta de rendición.

Falsificar es falsear o adulterar algo y en materia de contabilidad, los incumplimientos relevantes que propongo como delito son, ¡qué casualidad!, siempre selectivos, con la clara intención de no hacer aparecer las cosas como toca y donde toca o de hacer aparecer las cosas como no toca y donde no toca.

Podría formularse en dos artículos, respecto de un ejercicio económico y respecto de las *autoridades, empleados públicos o funcionarios públicos* responsables, en unos términos parecidos a los siguientes:

“1º. Las personas físicas **cuentadantes** responsables de la información contable en los términos establecidos en la Ley General Presupuestaria, en las

leyes autonómicas equivalentes y en el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, para el sector público estatal, autonómico y local, respectivamente, incurren en el delito de opacidad en las cuentas anuales del sector público cuando se produce alguno de los siguientes supuestos:

- a) Respecto del **sector público administrativo**, cuando no se han contabilizado en el **balance** al cierre del ejercicio o en la **cuenta del resultado económico-patrimonial** del ejercicio **gastos e inversiones** efectivamente realizados en el ejercicio o en ejercicios anteriores, sin contar con **crédito presupuestario definitivo** suficiente, **surgidos de obligaciones ciertas**, por una cuantía total muy significativa.
- b) Respecto del **sector público empresarial y fundacional**, cuando no se ha efectuado el **registro de gastos o activos surgidos por el reconocimiento simultáneo o el incremento de pasivos**, excluidas las provisiones, a pesar de cumplirse los criterios para su registro, por una cuantía total muy significativa.
- c) Respecto del **sector público administrativo**, cuando se han contabilizado en la **cuenta del resultado económico-patrimonial** del ejercicio y en el **balance** al cierre del ejercicio, mediante su imputación al **presupuesto de ingresos, derechos a cobrar que no cumplen las condiciones** establecidas en los **principios contables públicos** para ser recogidos en la contabilidad del ejercicio, ni previsiblemente en la de los ejercicios siguientes, por una cuantía total muy significativa.
- d) Respecto del **sector público empresarial y fundacional**, cuando se ha efectuado el **registro de ingresos sin que se produzca un incremento de los recursos de la empresa** en el ejercicio, ni previsiblemente en los ejercicios siguientes, por una cuantía total muy significativa.
- e) La demora en la rendición de las **cuentas anuales** por más de seis meses, en el **sector público estatal**, en el **sector público autonómico** y en el

sector público local, siempre que, en este último caso, sea un sujeto contable con **presupuesto limitativo** de cuantía superior a 1.500.000 euros, y por más de un año, en el resto del **sector público local**.

- f) Se considera que los **gastos, inversiones o activos** son muy significativos cuando su importe supera el 2% del total **activo del balance** o el 8% del total **gastos de la cuenta del resultado económico-patrimonial o de la cuenta de pérdidas y ganancias**, correspondiendo ambos estados, a los del ejercicio en que dichos elementos debieron ser registrados, excepto cuando la cifra así calculada, sea inferior a 120.000 euros.
- g) Se considera que los **derechos a cobrar o ingresos** son muy significativos cuando su importe supera el 2% del total **activo del balance** o el 8% del total de **obligaciones reconocidas netas del estado de liquidación del presupuesto de gastos** o, para el caso de sujetos contables sin **presupuesto limitativo**, el 8% del total **ingresos de la cuenta de pérdidas y ganancias**, correspondiendo dichos estados a los del ejercicio en los que los **derechos de cobro o ingresos** han sido registrados, excepto cuando la cifra así calculada, sea inferior a 120.000 euros.”

Los dos primeros supuestos requieren, para el *sector público con presupuesto limitativo*, de la previa violación del *derecho presupuestario* y de la posterior violación del *derecho contable* y para el resto, su falsificación, ocultando en ambos casos *activos* o *gastos* muy significativos que deberían haberse registrado.

Los dos siguientes supuestos suponen falsificar los *derechos a cobrar* o los *ingresos* por cuantía muy significativa, llevando a la presentación de unos resultados positivos irreales que, a su vez, pueden conducir a la realización de un gasto público superior indebido.

El último supuesto supone privar a los ciudadanos de su derecho a conocer las *cuentas anuales del sector público*, a conocer cómo se ha administrado el

dinero público, siendo el exponente máximo de la total opacidad.

Los parámetros de *materialidad* establecidos, que sirven de base para determinar cuándo se está ante un error u omisión que hace probable que el juicio de una persona razonable se hubiera visto influido o su decisión afectada como consecuencia de ese error u omisión, son el doble de los que se contemplan, con carácter general, en la *Norma técnica sobre evaluación de la importancia relativa* en las auditorías de cuentas realizadas por la *Intervención General de la Administración del Estado*.

2º *Las autoridades o funcionarios públicos responsables de los órganos públicos de control externo y de los órganos de control interno incurrir en el delito de opacidad en las cuentas anuales del sector público cuando, a pesar de haber evidenciado los hechos descritos en el artículo anterior, éstos no son puestos de manifiesto en sus informes de fiscalización en la forma determinada por su normas de actuación.*

Este segundo artículo supone la quiebra del sistema de control de las *cuentas anuales del sector público*, uno de los pilares en los que se basa su integridad y fiabilidad, su transparencia fundamental.

La *pena* consistiría, en todos los casos, en *multa e inhabilitación especial para empleo o cargo público*, determinándose su cuantía y duración de manera proporcional a la dimensión del tamaño del *balance* del sujeto contable y a los perjuicios económicos directos evidenciados.

Si se permite la opacidad, pasamos de la *imagen fiel* a la “contabilidad fiel”, saltándonos, sólo, la Constitución. Entonces, tendremos las cuentas que nos merecemos, unas *cuentas anuales* apañadas, en las que resulta difícil valorar la eficiencia y la economía, cuanto menos.

En España, en el siglo XXI, es más que razonable y más que deseable que ninguna *autoridad* ni *funcionario público* incurriera en el delito: “De la opacidad en las *cuentas anuales del sector público*”, que propongo.

BIBLIOGRAFÍA

Álvarez Martín, Juan Antonio: “Releyendo a Max Weber: políticos, política, ética, administración y corrupción” en revista de *El Consultor de los Ayuntamientos y los juzgados*, n° 18 (2008).

Álvarez Martín, Juan Antonio: *La responsabilidad en la gestión de los fondos públicos. La doctrina del Tribunal de Cuentas y Supremo. La Acción Pública*. Editorial Bayer Hnos. SA. Barcelona (2006).

Álvarez Martín, Juan Antonio: “La nueva administración y el control del dinero público” en revista de *Auditoría Pública* n° 24 (2001).

Balaguer Coll, María Teresa: “Análisis de la situación financiera y eficiencia en las administraciones locales” ICAC (2001). Premio de Investigación contable “José M^a Fernández Pirla”.

Cortell Giner, Robert P.: “Aspectos críticos de la responsabilidad contable” en revista *Auditoría Pública* n° 43 (2007).

Nieto García, Alejandro: *El desgobierno de lo público*. Editorial Ariel (2008).

Rodríguez Ramos, Luis (coordinador), Varios Autores: *Código Penal: Concordato con jurisprudencia sistematizada y leyes penales especiales y complementarias*. Editorial LA LEY (2007).

Valle Torres, José Luis: *El Remanente de Tesorería. Un estudio integral*. Edita: Centro de estudios municipales y de cooperación internacional (2007).